

KURUL KARARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[01/34546]

Karar Tarihi: 01/08/2025

Konu: Vergi Planlaması ve İlgili Hizmetler Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler'in Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından "*Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services*" başlığıyla yapılan değişikliklerin mevzuata kazandırılması amacıyla "*Vergi Planlaması ve İlgili Hizmetler Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler*"in yayımlanmasına karar verilmiştir.

**Vergi Planlaması ve İlgili Hizmetler Projesi
Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler**

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

BÖLÜM 380

VERGİ PLANLAMASI HİZMETLERİ

Giriş

- 380.1 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 380.2 Vergi planlaması hizmetlerinin sunulması; temel ilkelere uyumu engelleyen kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yıldırma tehditleri oluşturabilir.
- 380.3 Bu bölüm, vergi planlaması hizmetlerinin sunulmasıyla ilgili olarak kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölüm ayrıca, söz konusu hizmetleri sunarken denetçinin ilgili vergi mevzuatına uymasını zorunlu kılar.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

Denetçilerin Vergi Planlaması Hizmetlerine İlişkin Kamu Yararı Rolü

- 380.4 U1 Denetçiler, vergi mevzuatına uygunluk sağlarken müşterilerin vergi planlaması hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak için uzmanlık ve deneyimleriyle katkıda bulunarak vergi planlamasında önemli bir rol oynar. Bunu yaparken denetçiler, bir ülkenin vergi sisteminin daha etkin ve verimli bir şekilde işlemesine yardımcı olarak kamu yararına hizmet eder.
- 380.4 U2 Müşteriler, vergi planlaması amacıyla işlerini düzenleme hakkına sahiptir. Bu amaca ulaşmanın çeşitli yolları bulunmakla birlikte, müşterilerin ilgili vergi mevzuatı tarafından belirlenen şekilde vergileri ödeme sorumluluğu vardır. Bu bağlamda, denetçilerin rolü, müşterilerinin vergi planlaması hedeflerine ulaşmalarına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olmak için uzmanlık ve deneyimlerini kullanmaktır. Ancak denetçilerin sağladığı bu tür bir yardım, vergi mevzuatı tarafından yasaklanmamış olsa da, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilecek belirli vergi minimizasyonu düzenlemelerini içerebilir.
- 380.4 U3 Bir vergi planlaması düzenlemesinin ilgili vergi mevzuatına uygun olup olmadığına nihai olarak karar verme yetkisi, mahkemelere, diğer yasal yollarla belirlenmiş mercilere veya uygun karar organlarına aittir.

Vergi Planlaması Hizmetlerinin Tanımı

- 380.5 U1 Vergi planlaması hizmetleri, ister bir gerçek kişi ister bir işletme olsun, bir müşterinin işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde planlanmasına veya yapılandırılmasına yardımcı olmak için tasarlanmış danışmanlık hizmetleridir.

380.5 U2 Vergi planlaması hizmetleri, çok çeşitli konu veya alanları kapsar. Bu tür hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Bir gerçek kişiye; yatırım, emeklilik veya miras planlaması hedeflerine ulaşmak amacıyla vergi işlerini yapılandırması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bireysel bir işletme sahibine; genel vergi yükünü en aza indirmek amacıyla sahiplik durumunu ve işletmeden elde ettiği geliri yapılandırması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bir işletmeye; genel vergi yükünü en aza indirmek amacıyla uluslararası faaliyetlerini yapılandırması konusunda tavsiye verilmesi.
- Vergiyle ilgili transfer fiyatlandırması yönergelerini dikkate alarak transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin yapılandırılması konusunda tavsiye verilmesi.
- Zararların vergi açısından etkin bir şekilde kullanılması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bir işletmeye; sermaye dağıtım stratejisinin vergi açısından etkin bir şekilde yapılandırılması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bir işletmeye; vergi avantajlarını optimize etmek amacıyla üst düzey yöneticilere yönelik tazminat stratejisinin yapılandırılması konusunda tavsiye verilmesi.

380.5 U3 Vergi planlaması hizmetleri; müşterinin, vergi mevzuatı kapsamındaki dosyalama, raporlama, ödeme ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmesine yardımcı olan ve genellikle, vergi uyumu veya vergi hazırlığı olarak adlandırılan hizmetleri içermez. Ancak, bir vergi hizmeti hem vergi planlaması hem de vergi uyumuyla ilgili unsurlar içeriyorsa, vergi planlamasıyla ilgili kısım bu bölüm kapsamındadır.

380.5 U4 Bu bölümde yer alan hükümler, KAYİK olup olmadığına bakılmaksızın tüm müşteriler için uygulanır.

İlgili Hizmetler

380.6 U1 Denetçinin, müşteri veya üçüncü taraf bir sağlayıcı tarafından geliştirilen bir vergi planlaması düzenlemesine dayanan veya bununla bağlantılı bir ilgili hizmeti söz konusu müşteriye sunmak üzere görevlendirildiği durumlar olabilir. Bu tür durumlarda, bu bölüm hükümleri temel vergi planlaması düzenlemesine uygulanır.

380.6 U2 Bu tür ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Vergi planlaması düzenlemesine ilişkin olarak vergi idaresiyle yaşanan bir uyuşmazlığın çözümünde müşteriye yardımcı olunması.
- Vergi planlaması düzenlemesine ilişkin idari işlemlerde veya mahkeme işlemlerinde müşterinin temsil edilmesi.

- Müşteri için vergi planlaması düzenlemesinin uygulanması.
- Değerlemenin, hedef şirket tarafından oluşturulan vergi planlaması düzenlemesine bağlı olduğu bir satın alma konusunda müşteriye tavsiye verilmesi.
- Müşterinin işi/faaliyeti için oluşturulan bir vergi planlaması düzenlemesine dayalı olarak miras planlaması konusunda müşteriye tavsiye verilmesi.

Mevzuata Uygunluk Sağlanması

380.7 U1 Bu bölümde, yasa dışı olan vergi kaçakçılığı durumları ele alınmamaktadır.

Kaçınmayı Önleyici Mevzuat

A380.8 Kaçınmayı önleyici kurallar olarak adlandırılabilirler olanlar dâhil olmak üzere, belirli vergi planlaması düzenlemelerini sınırlandıran ya da yasaklayan mevzuatın bulunduğu durumlarda denetçi, söz konusu mevzuat hakkında kanaat edinir ve vergi planlaması hizmetlerini sunarken, bu mevzuata uyması konusunda müşteriye tavsiyede bulunur.

Vergi Mevzuatına Aykırılık

380.8 U1 Vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sırasında, denetçinin bir müşteri, yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ya da müşteri için veya müşteri yönetimi altında çalışan diğer kişilerin müdahil olduğu, vergi kaçakçılığından veya vergi kaçakçılığı şüphesinden ya da vergi mevzuatına aykırılıktan veya vergi mevzuatına aykırılık şüphesinden haberdar olması durumunda, Bölüm 360'ta yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorumlulukları

380.9 U1 Vergi planlamasıyla ilgili olarak yönetim, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, aşağıdakiler dâhil olmak üzere bir dizi sorumluluğa sahiptir:

- Müşterinin vergi işlerinin ilgili vergi mevzuatına uygun olarak yürütülmesinin sağlanması.
- Müşterinin vergi uyumu yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için gerekli tüm defter ile kayıtların tutulması ve iç kontrol sistemlerinin uygulanması.
- Denetçinin, vergi planlaması hizmetini yürütebilmesi için gereken tüm gerçeklerin ve diğer ilgili bilgilerin sağlanması.
- Vergi planlaması düzenlemesinin ilgili yönleri hakkında tavsiyelerde bulunması için uzmanların görevlendirilmesi.
- Denetçinin, vergi planlaması düzenlemesine ilişkin öneri veya tavsiyesini kabul edip etmemeye ve uygulayıp uygulamamaya karar verilmesi.

- Müşterinin vergi beyannamelerinin verilmesinin onaylanması ve ilgili vergi idareleri tarafından gündeme getirilen her türlü konunun zamanında ele alınmasının sağlanması.
- Vergi planlaması düzenlemelerinin ayrıntıları dâhil olmak üzere, vergi mevzuatının gerektirebileceği ya da bir vergi pozisyonunu desteklemek için gerekli olabilecek açıklamaların ilgili vergi idarelerine yapılması.
- Geçerli raporlama hükümleri uyarınca, finansal tablolarda ya da kamuya açık diğer ilgili belgelerde vergi stratejisi, vergi politikaları veya vergiyle ilgili diğer hususların uygun şekilde açıklanması.
- Müşterinin vergi planlaması düzenlemelerinin, kamuya açıklanan vergi stratejisi veya vergi politikalarıyla tutarlı olmasının sağlanması.

Denetçinin Sorumlulukları

A380.10 Bir vergi planlaması hizmeti sunulmasının bir parçası olarak denetçi, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, işin niteliği hakkında kanaat edinir:

- (a) Müşteri, ortaklar, yönetim ile üst yönetiminden sorumlu olanlar ve işletme faaliyetleri hakkındaki bilgi ve anlayış,
- (b) Vergi planlaması düzenlemesinin amacı, durum ve gerçekleri ve
- (c) İlgili vergi mevzuatı.

380.10 U1 Müşterinin ve işin kabulüne ilişkin olarak Bölüm 320’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

380.10 U2 Denetçi, bir vergi planlaması düzenlemesine ilişkin ikinci bir görüş vermek üzere görevlendirilmiş olabilir. Bu tür durumlarda, bu bölümdeki hükümlere ilave olarak, Bölüm 321’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de uygulanır.

380.11 U1 Vergi planlaması hizmeti sunarken denetçiden, Alt Bölüm 113 uyarınca mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyması beklenir. Denetçiden ayrıca, vergi planlaması hizmetine özgü durum ve gerçekleri değerlendirirken, Bölüm 120 uyarınca sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesi ve mesleki muhakemesini kullanması beklenir.

Vergi Planlaması Düzenlemesine İlişkin Öneride Bulunulmasının veya Söz Konusu Düzenleme Hakkında Başka Bir Şekilde Tavsiyede Bulunulmasının Dayanağı

A380.12 Denetçi, yalnızca vergi planlaması düzenlemesi için mevzuatta güvenilir bir dayanak bulunduğunu belirlemesi durumunda, söz konusu düzenlemeyi müşteriye önerir veya bu düzenleme hakkında başka bir şekilde tavsiyede bulunur.

380.12 U1 Güvenilir bir dayanak bulunup bulunmadığının belirlenmesi, denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını içerir. Bu belirleme, belirlenmenin yapıldığı tarihte yürürlükte olan ilgili mevzuata bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılık gösterir.

380.12 U2 Denetçi, vergi planlaması düzenlemesinin mevzuatta güvenilir bir dayanağının bulunmadığını belirlerse; A380.12 paragrafı, denetçinin söz konusu belirlemenin gerekçesini müşteriye açıklamasını veya güvenilir bir dayanağı olan alternatif bir düzenleme hakkında tavsiyede bulunmasını engellemez.

380.12 U3 A380.12 paragrafı ayrıca, güvenilir bir dayanağı bulunmayan bir vergi planlaması düzenlemesini iyileştirmek veya düzeltmek amacıyla denetçinin, müşteri tarafından görevlendirilmesini ya da başka bir şekilde müşteriye yardımcı olmasını engellemez. Bu tür bir hizmet, 380.6 U1 ve 380.6 U2 paragraflarında açıklandığı üzere ilgili bir hizmet olup örneğin aşağıdakileri içerir:

- Vergi uyumsuzluğunun çözümlenmesi hizmetinin bir parçası olarak güvenilir bir dayanağı ulaşmak için bir vergi planlaması düzenlemesini yeniden yapılandırma konusunda müşteriye yardımcı olunması.
- Müşteriyi idari işlemlerde veya mahkeme işlemlerinde temsil etmenin bir parçası olarak, güvenilir bir dayanak sağlamak amacıyla vergi planlaması düzenlemesinde uygun değişiklikler yapılması konusunda müşteriyle anlaşmaya varılması.

380.12 U4 Denetçinin, belirli bir vergi planlaması düzenlemesine ilişkin güvenilir bir dayanak bulunup bulunmadığını belirlemek için atabileceği adımlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Düzenlemenin ekonomik amacı ve maddi özü dâhil olmak üzere, ilgili durum ve gerçeklerin gözden geçirilmesi.
- Varsayımların makul olup olmadığının değerlendirilmesi.
- İlgili vergi mevzuatının gözden geçirilmesi.
- İlgili vergi mevzuatının amacını müzakere eden yasama işlemlerinin gözden geçirilmesi.
- Mahkeme kararları, mesleki veya sektörel dergiler ve vergi idaresi kararları veya rehberleri gibi ilgili literatürün gözden geçirilmesi.
- Önerilen düzenlemeye ilişkin kullanılan dayanağın, ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmemiş yerleşik bir uygulama olup olmadığının değerlendirilmesi.
- İlgili tüm durum ve gerçeklerin açıklanmış olması hâlinde, önerilen düzenlemenin ilgili vergi idareleri tarafından kabul edilme ihtimalinin değerlendirilmesi.
- İlgili mevzuatın makul bir yorumunun ne olabileceği konusunda hukuk müşavirine ya da denetçinin denetim şirketi içindeki veya dışındaki diğer uzmanlara danışılması.
- -Uygun hâllerde- ilgili vergi idarelerine danışılması.

A380.13 İş sırasında, güvenilir dayanağına ilişkin önceki belirlenmesini etkileyebilecek durumlardan haberdar olması hâlinde denetçi, söz konusu dayanağın geçerliliğini yeniden değerlendirir.

Genel Vergi Planlaması Önerisi veya Tavsiyesinin Değerlendirilmesi

A380.14 Vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunduğunu belirlemenin yanı sıra denetçi, mesleki muhakemesini kullanır ve paydaşların söz konusu düzenlemeye bakış açısından kaynaklanabilecek itibarı, ticari ve daha geniş ekonomik sonuçları değerlendirir.

380.14 U1 İtibarı ve ticari sonuçlar, müşterinin şahsı veya faaliyetleri üzerindeki etkilerle ya da ilgili vergi idaresi veya diğer kurumlarla yaşanan uzun süreli bir uyuşmazlığın müşterinin ve mesleğin itibarına etkileriyle ilgili olabilir. Müşteriye yönelik etkiler; kötü tanıtım, maliyetler, idari veya adli para cezaları, önemli bir süre boyunca yönetim zamanı kaybı ve müşterinin faaliyetlerine ilişkin potansiyel olumsuz sonuçları içerebilir.

380.14 U2 Daha geniş ekonomik sonuçlara ilişkin bir farkındalık, denetçinin mevcut ekonomik çevreye dair genel anlayışını ve vergi planlaması düzenlemesinin müşterinin faaliyet gösterdiği ülkenin vergi matrahı üzerindeki etkisini veya müşterinin faaliyet gösterdiği birden fazla ülkenin vergi matrahları üzerindeki nispi etkilerini dikkate almayı içerebilir.

A380.15 A380.14 paragrafında belirtilen hususları değerlendirdikten sonra denetçi, müşterinin takip etmek isteyebileceği bir vergi planlaması düzenlemesini önermemeye veya bu düzenleme konusunda başka bir şekilde tavsiyede bulunmamaya karar verirse, müşteriyi bu husus hakkında bilgilendirir ve ulaştığı sonucun dayanağını açıklar.

Birden Fazla Ülkeyi İçeren Vergi Planlaması Düzenlemeleri

380.16 U1 Denetçinin, özellikle de ülkeler arasında bir vergi anlaşması yoksa, müşterisinin aynı işlemi birden fazla ülkede muhasebeleştirerek bir vergi avantajı elde ettiğinin farkına vardığı durumlar olabilir. Bu tür durumlarda, müşteri her bir ülkenin vergi mevzuatına uyuyor olsa da denetçi, belirli durum ve gerçekleri ve farklı ülkelerde söz konusu işlemde elde edilen vergi avantajlarını ilgili vergi idarelerine açıklaması konusunda müşteriye tavsiyede bulunabilir.

380.16 U2 Denetçinin, bu tür bir açıklama yapma konusunda müşteriye tavsiyede bulunup bulunmamaya karar verirken dikkate alabileceği ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- İlgili ülkelerdeki vergi avantajlarının önemi.
- Durum ve gerçekler paydaşlar tarafından biliniyor olsaydı, paydaşların müşteri hakkındaki algıları.
- İlgili ülkelerdeki vergi idarelerine benzer durumların açıklanmasına ilişkin olarak küresel ya da ulusal düzeyde kabul görmüş ilke veya uygulamaların bulunup bulunmadığı.

Belirsizlik Durumları

380.17 U1 Vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunup bulunmadığını belirlerken denetçi, teklif edilen bir vergi planlaması düzenlemesinin ilgili vergi mevzuatına uygun olup olmayacağı konusunda belirsizliğe yol açan durumlarla karşılaşabilir. Bu tür bir belirsizlik; denetçinin, vergi planlaması düzenlemesi için mevzuatta güvenilir bir dayanak bulunup bulunmadığını belirlemesini daha zor hâle getirir ve bu nedenle, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.

380.17 U2 Belirsizliğe yol açabilecek durumlar aşağıdakileri içerir:

- Yeterli bir somut dayanak oluşturmada zorluk.
- Varsayımlara ilişkin yeterli bir dayanak oluşturmada zorluk.
- Aşağıdakiler dâhil, vergi mevzuatının ve söz konusu mevzuata ilişkin düzenleme ve yorumların net olmaması:
 - Vergi mevzuatındaki boşluklar.
 - Önceki mahkeme kararlarına itirazlar.
 - Sınır ötesi işlemleri içeren durumlarda farklı ülkelerdeki vergi mevzuatlarının çelişkili olması.
 - Mevcut vergi mevzuatı tarafından ele alınmayan yenilikçi iş modelleri.
 - Benzer vergi planlaması düzenlemelerini şüpheli hâle getiren yakın tarihli mahkeme ya da vergi idaresi kararları veya görüşleri.
 - Vergi mevzuatının teknik veya hukuki açıdan yorumlanmasında ya da uygulanmasında karmaşıklık.
 - Hukuki bir emsal karar, kural veya görüş eksikliği.
- Vergi planlaması düzenlemesinin ekonomik amacı ve maddi özünün net olmaması.
- Vergi planlaması düzenlemesinden nihai olarak kimlerin faydalanacağını net olmaması.

A380.18 Bir vergi planlaması düzenlemesinin, ilgili vergi mevzuatıyla uyumlu olup olmadığı veya uyumlu olup olmayacağı konusunda belirsizliğin bulunduğu durumlarda denetçi, söz konusu belirsizliği müşteriyle müzakere eder.

380.18 U1 Bu müzakere, aşağıdakiler dâhil olmak üzere bir dizi amaca hizmet eder:

- İlgili vergi mevzuatına ilişkin yorumun net olmadığı durumlarda, denetçinin ilgili vergi idarelerinin vergi planlaması düzenlemesini destekleyen bir görüşe sahip olmasının ne kadar muhtemel olduğuna dair değerlendirmesinin açıklanması.
- Vergi planlaması tavsiyesinin sağlandığı dayanağın oluşturulmasında

yapılan varsayımların değerlendirilmesi.

- Belirsizliği azaltabilecek her türlü ilave bilginin müşteriiden elde edilmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesini takip etmenin itibari, ticari veya daha geniş ekonomik sonuçlarının müzakere edilmesi.
- İlgili vergi idarelerine açıklama yapılmasının değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, müşteri için olumsuz sonuçların ortaya çıkma ihtimalini azaltmaya yönelik atılacak potansiyel adımların müzakere edilmesi.

Vergi Planlaması Hizmetinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

380.19 U1 Müşteriye vergi planlaması hizmeti sunulması; kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Örneğin:

- Denetçinin yakın zamanda bir müşteriye vergi amaçlı bir değerlendirme hizmeti sunması ve bu hizmetin çıktısının daha sonra müşteriye yönelik bir vergi planlaması hizmetinin dayanağı veya temel girdisi olması durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkabilir.
- Denetçinin bir müşteri üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının bulunması ve müşterinin finansal durumu üzerinde etkisi olan bir vergi planlaması düzenlemesinin tasarlanmasına dâhil olması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.
- Denetçinin, müşterinin benimsemesi gereken belirli bir vergi pozisyonunu aktif olarak desteklemesi durumunda, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditleri ortaya çıkabilir.
- Denetçinin, bir devlet kurumuna ilişkin vergi politikalarının veya vergi mevzuatının formüle edilmesi ya da taslaklarının hazırlanması sürecine dâhil olması nedeniyle gizli bilgiler edinmesi ve bu gizli bilgilerin, diğer müşterilere vergi planlaması düzenlemeleri konusunda tavsiyelerde bulunurken denetçi için faydalı olması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.
- Denetçinin, ilgili vergi mevzuatının yorumlanmasının belirsiz olduğu ya da açık olmadığı bir vergi planlaması düzenlemesi geliştirme işi için aşırı olarak algılanabilecek bir ücreti kabul etmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.
- Denetçinin, daha önce kendisinin tavsiyede bulunduğu bir vergi planlaması düzenlemesiyle ilgili olarak, söz konusu düzenlemenin yasal düzenlemelerde güvenilir bir dayanağı bulunmayabileceğine dair göstergeler olmasına rağmen, müşterinin pozisyonunu bir vergi idaresi nezdinde savunması durumunda, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditleri ortaya çıkabilir.
- Denetçinin, belirli bir vergi düzenlemesinin tasarımı üzerinde önemli

etkiye sahip olan bir müşteriye, söz konusu düzenlemenin mevzuatta güvenilir bir dayanağı bulunduğuna dair kararını etkileyebilecek şekilde hizmetler sunması durumunda, kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri ortaya çıkabilir.

- Denetçinin, bir müşterinin vergi planlaması düzenlemesiyle ilgili olarak takip etmekte ısrar ettiği pozisyon nedeniyle sözleşmenin veya denetim şirketindeki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi durumunda, kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri ortaya çıkabilir.

380.19 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- -Uygun hâllerde- nihai olarak faydalanacakların kimlikleri dâhil olmak üzere, müşterinin şeffaflık derecesi.
- Vergi planlaması düzenlemesinin, dayandığı ticari işlem veya koşullar çerçevesinde açık bir ekonomik amaca ve maddi öze sahip olup olmadığı.
- Temel ticari işlem veya şartların niteliği ve karmaşıklığı.
- İlgili vergi mevzuatının karmaşıklığı veya netliği.
- Vergi planlaması düzenlemesinin, ilgili vergi mevzuatının amacına aykırı olacağının denetçi tarafından biliniyor olup olmadığı veya denetçinin buna inanmak için sebebinin bulunup bulunmadığı.
- İlgili ülkelerin sayısı ve vergi rejimlerinin niteliği.
- Denetçinin, ilgili vergi alanlarındaki uzmanlık ve deneyiminin kapsamı.
- Potansiyel vergi tasarruflarının önemi.
- Vergi planlaması hizmeti ücretinin niteliği ve miktarı.
- Denetçinin, vergi planlaması düzenlemesinin ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmemiş yerleşik bir uygulamayı yansıttığının ne ölçüde farkında olduğu.
- Müşteri veya başka bir tarafça, denetçiye baskı yapıp yapılmadığı.
- Vergi planlaması düzenlemesini uygulamanın aciliyet derecesi.
- Vergi planlaması düzenlemesinin, müşterinin özel şartlarına göre küçük değişiklikler yapılarak birden fazla müşteri için kullanılan bir düzenleme olup olmadığı.
- Müşterinin kurumsal kültürü dâhil olmak üzere, bilinen önceki davranışları veya itibarı.

380.19 U3 Bu tür tehditleri ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin, vergi planlaması düzenlemesi konusunda kendisine

tavsiyede bulunması için gerekli uzmanlığa ve deneyime sahip olan, denetçinin denetim şirketi dışındaki bir uzmana yönlendirilmesi.

- Vergi planlaması düzenlemesini, ilgili vergi idareleri tarafından yayımlanan mevcut bir yorum veya kararlar tutarlı olacak şekilde yapılandırması konusunda müşteriye tavsiyede bulunulması.
- Mümkün olduğu hâllerde, ilgili vergi idarelerinden veya diğer kurumlardan bir ön karar alınması.
- Vergi planlaması düzenlemesini takip etmemesi konusunda müşteriye tavsiyede bulunulması.

380.19 U4 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Nihai olarak faydalanacakların kimliklerinin belirlenmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesini, dayandığı ekonomik amaç ve maddi özle daha uyumlu hâle getirecek şekilde yapılandırması konusunda müşteriye tavsiyede bulunulması.
- Vergi planlaması düzenlemesini, hâlihazırda ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmeyen veya kabul edildiği bilinen yerleşik bir uygulamaya dayalı olarak yapılandırması konusunda müşteriye tavsiyede bulunulması.
- İlgili vergi alanlarında, denetçinin denetim şirketi içinden veya dışından bir hukuk müşavirine ya da başka bir uzmana danışılması.
- İlgili vergi mevzuatının belirli durumlara uygulandığı şekliyle yorumlanmasına ilişkin olarak uygun niteliklere sahip bir meslek mensubundan (hukuk müşaviri veya başka bir denetçi gibi) görüş alınması.
- Vergi planlaması hizmetinin sunulmasına herhangi bir şekilde dâhil olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, vergi planlaması düzenlemesine ilişkin olarak denetçi tarafından yapılan çalışmaları veya ulaşılan sonuçları gözden geçirmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesinin hedefleri, ticari ile hukuki yönleri ve söz konusu düzenlemeden nihai olarak kimlerin faydalanacağı dâhil olmak üzere, müşterinin, vergi planlaması düzenlemesi hakkında ilgili vergi idarelerine tam şeffaflık göstermesinin sağlanması.

380.19 U5 Nihai olarak faydalanacakların kimliğini belirlemek için denetçinin atabileceği adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin ve müşteri içindeki diğer kişilerin sorgulanması.
- Sır saklama ilkesini göz önünde bulundurarak, müşteriyle iş yapmış olan, denetim şirketi içindeki ya da dışındaki diğer kişilerin sorgulanması.

- Müşterinin vergi kayıtlarının, finansal tablolarının ve diğer ilgili kurumsal kayıtlarının gözden geçirilmesi.
- Müşteri ya da bağlı olduğu hukuki yapı içindeki kuruluşların tescil edildiği sicil mercilerine, ilgili ortaklar hakkında bilgi almak amacıyla başvurulması.
- Kamuya açık ilgili kayıtların araştırılması.

Vergi Planlaması Önerisi veya Tavsiyesinin Dayanağının Bildirilmesi

A380.20 Denetçi, bir vergi planlaması düzenlemesine ilişkin önerisinin veya söz konusu düzenleme hakkında müşteriye başka bir şekilde tavsiyede bulunmasının dayanağını açıklar.

Müşteriyle Yaşanan Anlaşmazlık

A380.21 Müşterinin takip etmek istediği bir vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunduğu hususunda anlaşmazlık ortaya çıkması durumunda denetçi;

- (a) Yaptığı değerlendirmenin dayanağı hakkında müşteriye bilgilendirir,
- (b) Söz konusu düzenlemeyi takip etmenin potansiyel sonuçlarını müşteriye bildirir ve
- (c) Müşteriye, söz konusu düzenlemeyi takip etmemesini tavsiye eder.

A380.22 Denetçinin aksi yöndeki tavsiyesine rağmen, müşterinin, vergi planlaması düzenlemesini takip etmeye karar vermesi hâlinde denetçi, müşteriye aşağıdakileri yapmasını tavsiye eder:

- (a) Düzenlemenin ayrıntılarının ve görüş ayrılıklarının yönetimin uygun bir kademesine iç iletişim yoluyla bildirilmesi,
- (b) Düzenlemenin, ilgili vergi idarelerine tam olarak açıklanmasının değerlendirilmesi ve
- (c) Düzenlemenin ayrıntılarının ve görüş ayrılıklarının -eğer varsa- müşterinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye bildirilmesinin değerlendirilmesi.

380.22 U1 A380.21 ve A380.22 paragraflarında belirtilen hususların bildirilmesinin bir parçası olarak denetçi, müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlara ilgili hususları iletmenin uygun olacağını düşünebilir.

A380.23 Denetçinin tavsiyesine müşterinin verdiği yanıt doğrultusunda denetçi, denetimden ve mesleki ilişkiden çekilmeye gerek olup olmadığını değerlendirir.

Üçüncü Bir Tarafça Geliştirilen Vergi Planlaması Ürünleri veya Düzenlemeleri

A380.24 Müşterinin, üçüncü bir tarafça geliştirilen bir vergi planlaması ürünü veya düzenlemesi hakkında tavsiyede bulunması için denetçiyle anlaşması hâlinde, denetçi;

- (a) Üçüncü taraf sağlayıcıyla olan her türlü mesleki veya iş ilişkisi hakkında müşteriye bilgilendirir ve
- (b) Vergi planlaması ürünü veya düzenlemesiyle ilgili olarak bu bölüm hükümlerini uygular.

A380.25 Bir müşteriye üçüncü taraf vergi planlaması hizmetleri sağlayıcısını önermesi ya da müşteriye bu sağlayıcıya yönlendirmesi hâlinde denetçi, üçüncü taraf sağlayıcıyla olan her türlü mesleki veya iş ilişkisi hakkında müşteriye bilgilendirir.

380.25 U1 Denetçinin, bir müşteriye üçüncü taraf vergi planlaması hizmetleri sağlayıcısını yalnızca önerdiği ya da müşteriye bu sağlayıcıya yalnızca yönlendirdiği durumlarda, bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

380.25 U2 Denetçinin, üçüncü taraf sağlayıcıdan bir yönlendirme ücreti veya komisyon alması hâlinde, Bölüm 330'daki hükümler uygulanır.

Belgelendirme

380.26 U1 Bir vergi planlaması hizmeti sunarken, denetçinin aşağıdakileri zamanında belgelendirmesi teşvik edilir:

- Vergi planlaması düzenlemesinin amacı, şartları ve özü.
- Nihai olarak faydalananların kimlikleri.
- Her bir belirsizliğin niteliği.
- Vergi planlaması düzenlemesi konusunda müşteriye tavsiyede bulunurken denetçinin yaptığı analiz, atılacak adımlar, yapılan muhakemeler ve ulaşılan sonuçlar.
- Müşteri ve diğer taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçları.
- Denetçinin tavsiyesine müşterinin verdiği yanıt.
- Müşteriyle yaşanan anlaşmazlıklar.

380.26 U2 Bu tür belgelendirmenin yapılması, aşağıdaki hususlarda denetçiye yardımcı olur:

- Paydaşların düzenlemeye bakış açısından kaynaklanabilecek itibari, ticari ve daha geniş ekonomik sonuçların değerlendirilmesi.
- Denetçinin durumlara, gerçeklere, ilgili vergi mevzuatına ve yapılan veya değiştirilen varsayımlara ilişkin analizinin geliştirilmesi.
- Mesleki muhakemelerin yapıldıkları veya değiştirildikleri tarihlerdeki dayanaklarının kaydedilmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesine ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmesi durumunda, söz konusu pozisyonun desteklenmesi.
- Denetçinin, bu bölüm hükümlerine uygunluk sağladığının gösterilmesi.

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

BÖLÜM 321

İKİNCİ GÖRÜŞLER

...

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

321.3 U1 Denetçiden; hâlihazırda müşterisi olmayan bir şirket veya işletme tarafından ya da bu ilgililer adına (a) belirli durum ya da (b) işlemlere ilişkin vergi mevzuatı ve muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standart ya da ilkelerin uygulanmasına yönelik ikinci bir görüş vermesi talep edilebilir. İkinci görüşün, mevcut veya önceki denetçiye ya da diğer hizmet sağlayıcıya sunulmuş olan aynı gerçeklere dayanmaması veya yetersiz kanıtı dayanması durumunda bir tehdit - örneğin, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi- oluşabilir.

...

321.3 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin izniyle, mevcut veya önceki denetçiden ya da diğer hizmet sağlayıcıdan bilgi edinilmesi.
- Müşteriyle kurulan iletişimlerde/raporlamalarda herhangi bir görüşü çevreleyen sınırlamaların/kısıtların açıklanması.
- Mevcut veya önceki denetçiye ya da diğer hizmet sağlayıcıya görüşün bir kopyasının verilmesi.

İletişim Kurma İzninin Verilmemesi

A321.4 Denetçiden ikinci bir görüş isteyen işletmenin, mevcut veya önceki denetçiyle ya da diğer hizmet sağlayıcıyla iletişim kurma konusunda kendisine izin vermeyecek olması durumunda denetçi, istenen görüşü verebilip veremeyeceğini belirler.

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Vergi Planlaması ve İlgili Hizmetler Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.